

Nevenka Cukon Mavec

Računsko sodišče Republike Slovenije, Slovenska 50, Ljubljana

PRIPRAVA SAMOOCENITVE PRI NEPOSREDNIH IN POSREDNIH PRORAČUNSKIH UPORABNIKI

Povzetek

Prispevek obravnava samoocenitev notranjih kontrol kot podlago za ocenitev notranjega nadzora javnih financ pri proračunskih uporabnikih. Samoocenitev se izvaja v skladu z mednarodno priznanim modelom notranjega kontroliranja COSO, ki vsebuje pet elementov: kontrolno okolje, ocena tveganj, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadziranje. Proračunski uporabniki bodo pri izvedbi samoocenitve morali upoštevati predvsem smotrnost izvedbe, določitev organizacijskih enot in oseb, ki bodo pri samoocenitvi sodelovale, način izvedbe samoocenitve, časovni okvir, vrednotenje rezultatov in dokumentiranje ter poročanje o samoocenitvi.

Ključne besede

Notranji nadzor javnih financ, samoocenitev, kontrolno okolje, upravljanje s tveganji, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje, nadziranje, notranje revidiranje.

1. Uvod

Samoocenitev je ocenjevalna tehnika, s katero se srečujemo na številnih področjih. Pogosta je pri izobraževanju, v medicini, pri načrtovanju kariere, na davčnem področju, pri vodenju kakovosti in poslovni odličnosti ter pri ocenjevanju informacijskih sistemov. Izvaja se na podlagi vnaprej pripravljenih vprašalnikov ali na drugih podlagah, ki jih pripravijo strokovnjaki s področja, ki je predmet ocenjevanja, izvedejo pa jo tisti, ki so s tem predmetom najožje povezani. Na ta način je zagotovljena visoka raven strokovnosti samoocenitve. Največja slabost samoocenjevanja je subjektivnost pridobljenih ocen, saj je ocenjevalec tesno povezan s predmetom ocenjevanja in zato nagnjen k (praviloma) boljšim ocenam, kot bi jih podal neodvisni ocenjevalec.

Samoocenitev se uporablja tudi na področju vodenja organizacije, tako v zasebnem kot v javnem sektorju. Zlasti pogosto se uporablja samoocenjevanje notranjih kontrol, kot eno od orodij vodstva, ki pomaga pri doseganju ciljev organizacije. Gre za razmeroma novo orodje, ki so ga prvič uporabili pri družbi Gulf Canada leta 1987¹, od takrat pa se je ta tehnika hitro razširila na številne organizacije v mnogih državah po svetu. Uveljavljena je tudi pri vodenju administracije Evropske unije.

¹ A perspective on Control Self-Assessment, Professional Practices Pamphlet 98-2, The Institute of Internal Auditors, 1998, str. 5

2. Opredelitev samoocenjevanja notranjih kontrol

V literaturi najdemo več opredelitev samoocenjevanja notranjih kontrol. Samoocenjevanje je proces v katerem izvajalci poslovnih procesov, to so zaposleni in njihovi neposredno nadrejeni (operativni vodje), ocenjujejo učinkovitost delovanja ustroja notranjih kontrol, navadno na pobudo in ob pomoči notranjega revizorja². Mednarodni Inštitut notranjih revizorjev (IIA) podaja naslednjo opredelitev³: »Samoocenjevanje kontrol je proces v katerem se preiskuje in ocenjuje uspešnost notranjih kontrol. Namen je priskrbeti razumno zagotovilo, da bodo vsi cilji poslovanja doseženi. Odgovornost je porazdeljena med vse zaposle v organizaciji. Samoocenjevanje kontrol se izvaja v strukturiranem okolju, v katerem je proces v celoti dokumentiran in ga je mogoče ponavljati kot podlago za nenehno izboljševanje.«

Iz te opredelitve lahko izluščimo nekatere bistvene elemente samoocenjevanja notranjih kontrol.

- a. Najprej je pomembno, da gre za proces, ki se izvaja kontinuirano in ne za enkratno aktivnost. S procesom se zagotavlja stalni nadzor nad notranjimi kontrolami in njihovo nenehno izboljševanje.
- b. Namen tega procesa je pridobiti razumno zagotovilo, da bodo vsi cilji poslovanja doseženi. Tako zagotovilo je mogoče pridobiti, če ima organizacija vzpostavljene primerne mehanizme upravljanja s tveganji. Zato je prav proces upravljanja s tveganji najpogosteje predmet samoocenjevanja notranjih kontrol⁴.

Proces upravljanja s tveganji obsega⁵:

Okolje kontroliranja, ki obsega vzdušje organizacije in določa način dojemanja ter obravnavanja tveganj zaposlenih. Sem spadajo filozofija obvladovanja tveganj, sprejemljivo tveganje za organizacijo, etične vrednote in poštenost ter okolje v katerem delujejo.

Preden vodstvo organizacije opredeli tveganja oziroma dogodke, ki lahko vplivajo na doseganje zastavljenih ciljev, morajo biti določeni cilji organizacije. Upravljanje s tveganji torej predpostavlja, da je vodstvo vzpostavilo *proces določanja ciljev*, ki so v skladu s poslanstvom ter usklajeni s sprejemljivim tveganjem za organizacijo.

Določiti je treba notranje in zunanje dogodke, ki lahko vplivajo na doseganje ciljev organizacije. Pri tem je treba razlikovati med tveganji in priložnostmi. Ugotovljene priložnosti se ponovno obravnava v procesih določanja ciljev.

Tveganja se ovrednoti glede na verjetnost njihove realizacije in vpliva na poslovanje organizacije. Ocena tveganj je podlaga za določanje na kakšen način bodo obvladovana.

² Vesna Urankar: Samoocenjevanje notranjih kontrol, http://www.si-revizija.si/povzetki_Revizorjev/2003-06-urankar.shtml

³ A perspective on Control Self-Assessment, Professional Practices Pamphlet 98-2, The Institute of Internal Auditors, 1998, str. 5

⁴ V literaturi najdemo poleg izraza samoocenjevanje kontrol tudi samoocenjevanje kontrol in tveganj (Control Self-Assessment – CSA in Control/Risk Self-Assessment – CRSA), ki se enakovredno uporablja v pomenu zgoraj navedene opredelitve.

⁵ Enterprise risk management – Integrated framework, COSO The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission, September 2004, str. 5, 6.

Vodstvo *izbere za posamezna tveganja najbolj primerne odzive*, kot so: izognitev tveganju, sprejem tveganja, zmanjševanje tveganja na sprejemljivo raven ali prenašanje tveganja na drugega.

Vodstvo mora vzpostaviti *kontrolne aktivnosti*. To so usmeritve in postopki, ki jih vzpostavi vodstvo, da bi se organizacija primerno odzivala na posamezne dogodke, ki predstavljajo tveganje.

Zagotoviti je potrebno ustrezno informiranje in komuniciranje. Zato morajo biti ustrezne informacije določene, pridobljene in naprej posredovane v taki obliki in v rokih, ki omogočajo, da zaposleni pravilno izvajajo svoje naloge. Uspešno komuniciranje je treba razumeti tudi širše v smislu pretoka informacij v vseh smereh po organizaciji.

Celoten proces upravljanja s tveganji mora biti nadziran, če se ugotovijo slabosti pa tudi ustrezno spremenjen. Nadziranje se izvaja kot sproti vodstveni proces, s posebnimi ocenitvami (n.pr.: z notranjim revidiranjem, samoocenitvami) ali z obojim.

- c. Proces samoocenjevanja je odgovornost vseh zaposlenih. Vsak seveda odgovarja za pravilno in smotno opravljanje svojih nalog. Pri tem je bistvena odgovornost vodstva, ki je dolžno vzpostaviti ustrezen proces upravljanja s tveganji in v tem okviru uspešne kontrole ter zagotoviti njihovo delovanje.
- d. Zelo pomembno je, da je proces samoocenjevanja ustrezno dokumentiran. Sem spada priprava ustreznih vprašalnikov, navodil, analiz in drugih orodij s pomočjo katerih se samoocenjevanje izvaja. Dokumentacija, ki je podlaga za samooceno, mora biti strokovno pripravljena, tako da zagotavlja smiselnost dobljenih rezultatov, da omogoča ponavljanje samooceno in njihovo primerjavo v času, da je mogoče meriti napredek na področju notranjega kontroliranja oziroma upravljanja s tveganji. Prav tako morajo biti ustrezno dokumentirani rezultati samooceno, saj se na ta način zagotovi možnost opiranja na te rezultate pri spreminjanju procesov oziroma izboljševanju kontrol.

3. Pristopi k samoocenjevanju notranjih kontrol

V glavnem se uporabljajo tri oblike samoocenjevanja notranjih kontrol:

- delavnice,
- vprašalniki,
- analize, ki jih pripravi vodstvo⁶

Organizacije pogosto uporabijo tudi kombinacijo navedenih pristopov.

Na delavnicah, ki jih vodi oseba usposobljena tako za načrtovanje notranjih kontrol kot za vodenje takih delavnic, se pridobivajo informacije o notranjih kontrolah od vnaprej izbranih delovnih skupin.

Vprašalniki so razmeroma enostavno orodje samoocenjevanja za tiste, ki ga izpolnjujejo. Ocena notranjih kontrol se izvede na podlagi enostavnih (DA/NE) možnosti odgovorov na izbrana vprašanja. Vendar je zahtevna sestava takih vprašalnikov.

⁶ A perspective on Control Self-Assessment, Professional Practices Pamphlet 98-2, The Institute of Internal Auditors, 1998, str.6

Analize vodstva so enotno ime za različne možne pristope k samoocentivi, ki niso ne delavnice ne vprašalniki. Vodstvo lahko izdelava svojo analizo poslovnega procesa. Specialist za samoocentivo (to je lahko notranji revizor) pa običajno kombinira rezultate te analize z informacijami iz drugih virov (n.pr. od drugih vodij oziroma ključnih zaposlenih).

4. Samoocenitev kot podlaga za pripravo izjave o notranjem nadzoru javnih financ

Proračunski uporabniki se bodo s samoocentivjo notranjih kontrol večinoma prvič srečali (nekateri so se že) pri pripravi Izjave o notranjem nadzoru javnih financ.

V skladu z Navodilom o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljnih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna– (v nadaljevanju: Navodilo) mora Poslovno poročilo o doseženih ciljnih in rezultatih proračunskega uporabnika vsebovati tudi oceno delovanja sistema notranjega finančnega nadzora. Te ocene so bile do sedaj izdelane brez vnaprej predpisanih obveznih elementov, zato so imele zelo različno izpovedno moč, pripravljene pa so bile tudi na zelo različnih strokovnih ravneh. Njihova medsebojna primerljivost (primerljivost med istovrstnimi proračunskimi uporabniki) ni bila zagotovljena. Prav tako, pa na njihovi podlagi, ni bilo mogoče ugotavljati napredka posameznega proračunskega uporabnika v času. Zato je bila, v skladu s Strategijo razvoja notranjega nadzora javnih financ za obdobje 2005 do 2008, ki jo je Vlada RS sprejela junija 2005, izdelana metodologija za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ (v nadaljevanju: Izjava). Uporaba metodologije za pripravo Izjave je bila za leto 2005 priporočena, za leto 2006 pa bo obvezna⁷.

Z Izjavo proračunski uporabnik oceni ustreznost vzpostavljenega sistema notranjega nadzora, ki vključuje kontrolno okolje, upravljanje (oceno) tveganj, notranje kontrole, informiranje in komuniciranje ter nadziranje, navede najpomembnejše ukrepe za izboljšanje sistema, ki jih je izvedel v preteklem letu in ukrepe, ki jih namerava izvesti v tekočem letu

Podlaga za Izjavo so poročila notranjega revizorja in zunanjega revizorja, če se slednja nanašajo tudi na notranji nadzor oziroma na področja, na katera se izjava nanaša. Za vsa področja, ki niso bila predmet notranjega ali zunanjega nadzora, je potrebno predhodno izpolniti samoocentivni vprašalnik, ki je sestavni del metodologije. Glede na to, da lahko računsko sodišče v enem letu pregleda razmeroma majhen delež uporabnikov javnih sredstev, in da je tudi veliko proračunskih uporabnikov še brez vzpostavljene funkcije notranjega revidiranja, oziroma je notranjih revizorjev tudi tam, kjer je ta funkcija vzpostavljena, premalo, bo največji delež proračunskih uporabnikov podlago za izpolnitev Izjave zagotovil s samoocenjevanjem. Upoštevajoč metodologijo za pripravo Izjave, bo osnova te samoocentive temeljila na odgovorih iz samoocentivnega vprašalnika. Kako bo samoocentive potekala v praksi je odvisno od odločitve proračunskega uporabnika. Možnosti je več in v nadaljevanju so prikazani nekateri vidiki izvedbe samoocentive v praksi. Osnovni pogoj in podlaga za uspešno izvedbo samoocentive je dobro razumevanje predmeta samoocentive – notranjega nadzora javnih financ.

5. Razumevanje notranjega nadzora javnih financ

⁷ http://www.gov.si/mf/slov/nadz_proracuna/izjava_o_oceni_notranjega_nadzora_javnih_financ.htm

Notranji nadzor javnih financ je opredeljen v Zakonu o javnih financah (v nadaljevanju: ZJF)(99a. in 100. člen) in obsega na enotnih temeljih zasnovan sistem finančnega poslovanja (menežmenta) in kontrol ter notranjega revidiranja pri neposrednih in posrednih uporabnikih ter stalno preverjanje tega sistema.

Finančno poslovanje (menežment) obsega vzpostavitev in izvajanje načrtovanja in izvrševanja proračunov in finančnih načrtov, računovodenja in poročanja z namenom, doseči zastavljene cilje ter zagotoviti, da bodo sredstva zavarovana pred izgubo, oškodovanji in prevarami. (drugi odstavek 100. člena ZJF).

Notranje kontrole obsegajo sistem postopkov in metod, katerih cilj je zagotoviti spoštovanje načela zakonitosti, preglednosti, učinkovitosti, uspešnosti in gospodarnosti (drugi odstavek 100. člena ZJF).

Notranje revidiranje zagotavlja neodvisno preverjanje sistemov finančnega poslovanja (menežmenta) in kontrol ter svetovanje poslovodstvu za izboljšanje njihove učinkovitosti (tretji odstavek 100. člena ZJF).

Vsakemu od teh 3 elementov so v samoocenitvenem vprašalniku namenjena posebna vprašanja, vendar pa je struktura vprašalnika drugačna, zato povezuje z notranjim nadzorom javnih financ, kot je opredeljen v zgoraj navedenih določbah ZJF, ni takoj vidna. Samoocenitveni vprašalnik je podobno kot Izjava strukturiran v skladu z najširše mednarodno priznanim modelom COSO⁸ (The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission), ki vsebuje 5 elementov. Čeprav se na prvi pogled zdi, da je model COSO ožji kot koncept notranjega nadzora javnih financ, saj bi iz imena lahko razbrali, da obravnava samo enega od elementov notranjega nadzora javnih financ - notranje kontroliranje, lahko po podrobnejši preučitvi ugotovimo, da je COSO ustrezna podlaga tudi za oceno notranjega nadzora javnih financ. V COSO modelu je notranje kontroliranje opredeljeno kot proces, ki ga izvršujejo predstojniki, vodstvo in drugi zaposleni, vzpostavljen in oblikovan tako, da daje razumno zagotovilo, da bodo doseženi cilji na naslednjih področjih:

- uspešnost in učinkovitost poslovanja,
- zanesljivost računovodskega poročanja,
- skladnost poslovanja s predpisi.

Nadalje COSO opredeljuje 5 elementov notranjega kontroliranja.⁹

5.1. Kontrolno okolje

Kontrolno okolje določa stanje zavedanja o potrebnosti kontroliranja pri zaposlenih. Je podlaga za vse druge elemente notranjega kontroliranja. Kontrolno okolje vključuje poštenost, etične vrednote, filozofijo in slog vodenja, način določanja pooblastil in odgovornosti, organiziranja in razvijanja sposobnosti zaposlenih.

⁸ Internal Control - Integrated Framework Executive Summary, http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm

⁹ Ti elementi se prekrivajo z elementi upravljanja s tveganji, predstavljenimi v točki 2. Dejansko je razlika v tem, da ima proces upravljanja s tveganji 8 elementov, proces notranjega kontroliranja pa 5. Pri tem so 4 elementi (kontrolno okolje, kontrolne aktivnosti, informiranje in komuniciranje ter nadziranje) povsem enaki, drugi 4 elementi upravljanja s tveganji (določanje ciljev, opredelitev dogodkov, ovrednotenje tveganj in določanje odziva na tveganje) pa pomenijo razčlenitev elementa ocena tveganj iz procesa notranjega kontroliranja.

5.2. Ocena tveganj

Vsaka organizacija se sooča s tveganji, ki izhajajo iz zunanjega okolja ali iz same organizacije in jih je treba oceniti. Predpogoj za ocenjevanje tveganj je določanje ciljev organizacije na različnih ravneh, ki so medsebojno povezani in usklajeni. Ocena tveganj je ugotovitev in preučevanje tveganj za uresničitev ciljev organizacije in predstavlja podlago za upravljanje tveganj. Ker se pogoji delovanja organizacije nenehno spreminjajo, je potrebno vzpostaviti mehanizme za obravnavanje posebnih tveganj, povezanih s spremembami okolja.

5.3. Kontrolne aktivnosti

Kontrolne aktivnosti so usmeritve in postopki, ki pomagajo zagotavljati, da se usmeritve vodstva uresničujejo. Pomagajo zagotavljati, da se izvajajo ustrezni postopki za zmanjševanje tveganj pri uresničevanju ciljev organizacije. Kontrolne aktivnosti se pojavljajo v celotni organizaciji na vseh ravneh in vseh funkcijah. Vključujejo celo vrsto aktivnosti kot so odobritve, potrjevanja, preverjanja, usklajevanja, zavarovanje sredstev, delitev dolžnosti, ipd.

5.4. Informacije in komunikacije

Da bi zaposleni lahko opravljali svoje naloge, morajo biti določene, pridobljene in posredovane vse potrebne informacije. Informacijski sistem zagotavlja poročila, ki vsebujejo računovodske informacije, informacije o izvajanju nalog, usklajenosti s predpisi oziroma z usmeritvami vodstva in s tem pripomore k vodenju in nadziranju poslovanja. Nanašajo se ne samo na notranje informacije, temveč tudi na informacije o zunanjih dogodkih, aktivnostih in pogojih, ki so nujne za sprejemanje odločitev in za zunanje poročanje. Potrebno je tudi uspešno komuniciranje v širšem smislu, ki poteka po vsej organizaciji horizontalno in vertikalno. Vsi zaposleni morajo od vodstva dobiti jasno sporočilo, da je treba izvajati vse kontrolne aktivnosti strokovno in dosledno. Razumeti morajo svojo vlogo v sistemu notranjega kontroliranja in povezave z drugimi zaposlenimi. Imeti morajo možnost sporočiti vse pomembne informacije navzgor – vodstvu. Uspešna komunikacija je potrebna tudi z zunanjimi javnostmi.

5.5. Nadziranje

Sisteme notranjega kontroliranja je treba nadzirati – ocenjevati je treba kakovost delovanja sistema v določenem obdobju. To se izvaja s sprotnimi nadzornimi aktivnostmi, posebnimi ocenjevanji ali s kombinacijo obeh. Sprotne nadzorne aktivnosti potekajo med izvajanjem nalog. Obsegajo redne vodstvene in nadzorne aktivnosti in druge naloge, ki jih izvajajo zaposleni pri delu. Obseg in pogostost posebnih ocenjevanj sta odvisna od ocene tveganj in uspešnosti sprotnih nadzornih postopkov. Slabosti v notranjem kontroliranju je treba sporočiti tudi vodstvu, pomembne slabosti pa najvišjemu vodstvu. Med postopke nadziranja sodi tudi delo notranjega revidiranja in samoocenjevanje notranjega kontroliranja.

Ugotovimo lahko torej, da z zgornjimi 5 elementi opredeljeno notranje kontroliranje vsebuje vse 3 sestavne dele notranjega nadzora javnih financ. Finančno poslovanje je vključeno v vseh 5 elementov COSO modela, notranje kontroliranje v ožjem smislu, kot je opredeljeno v ZJF se nanaša na kontrolne aktivnosti, notranje revidiranje pa je del nadziranja. Odločitev za uporabo modela COSO pri pripravi Izjave za proračunske uporabnike in pri pripravi vprašalnika za samoocenitev se zato zdi smiselna, še posebej zaradi razpoložljivih strokovnih podlag za ocenjevanje po tem modelu, ki so že bile temeljito preizkušene v praksi v mnogih državah po svetu.

Izvajalec, ki je seznanjen z vsemi obravnavanimi podlagami za oceno notranjega nadzora javnih financ bo uspešneje izvajal samoocenitev, saj bo lahko odgovore na posamezna

vprašanja podajal po vsebini in, če bo potrebno, kakšno od vprašanj tudi prilagodil svojim posebnostim. Ne glede na to pa za vse proračunske uporabnike velja, da je v prvem letu samoocenitve bolje 'strogo' presojati notranji nadzor in se v dvomu raje odločiti za nižjo oceno, saj bo to podlaga in spodbuda za sprejem ustreznih aktivnosti za izboljševanje sistema v prihodnje. Na ta način bodo predvsem primerjave ocen med leti bolj stimulatивne za napredovanje pri vzpostavljanju in delovanju notranjega nadzora javnih financ. Sicer pa je določena strogost ocenjevanja že vgrajena v sam vprašalnik, oziroma v navodila za njegovo izpolnjevanje, saj je treba v opombe pri odgovorih na posamezna vprašanja navesti dokumente oziroma druge ustrezne podlage, ki ga podpirajo.

6. Vidik smotrnosti pri samoocenitvi

Pri zagotavljanju smotrnosti samoocenitve obravnavamo njeno uspešnost, gospodarnost in učinkovitost.

Uspešnost

Samoocnitev je uspešna, če je bil dosežen njen cilj. Cilj samoocenitve notranjega nadzora javnih financ je podati čim bolj realno oceno o stanju na tem področju pri določenem proračunskem uporabniku. Za doseg tega cilja je predvsem pomembno, da je bila samoocnitev ustrezno pripravljena. To pomeni, da vsi, ki samoocnitev izvajajo, dovolj dobro poznajo koncept notranjega nadzora javnih financ, da so jim jasne naloge, ki jih pri samoocnitvi imajo in da k samoocnitvi pristopijo in jo izvedejo s potrebno skrbnostjo. Vloga predstojnika z zgleodom, ki ga daje nižjim ravнем vodstva in drugim zaposlenim, je pri tem ključnega pomena.

Učinkovitost

Učinkovitost je razmerje med koristmi, ki jih prinaša samoocnitev in resursi, ki jih porabimo za njeno izvedbo. Koristi, ki jih lahko proračunski uporabnik pričakuje od samoocenitve, so:

- dvig zavesti vodstva na različnih ravneh, o svoji odgovornosti za vzpostavitev in delovanje ustreznega kontrolnega sistema, ki pomaga obvladovati tveganja in zagotoviti doseganje ciljev proračunskega uporabnika,
- ugotavljanje šibkih točk sistema,
- predlogi za izboljšanje,
- povečanje znanja na tem področju,
- kar vse skupaj vodi k izboljšanju vodenja in poslovanja, oziroma doseganja ciljev proračunskega uporabnika.

Koristi je po drugi strani treba soočiti tudi s stroški, ki jih s samoocnitvijo imamo. To je v največji meri poraba časa vodstva in drugih zaposlenih, ki so vključeni v samoocnitev. Na sedanji stopnji razvoja notranjega nadzora javnih financ, ko je še veliko možnosti za izboljšanje sistema, je tveganje, da bi bilo izvajanje samoocenitev neučinkovito (večji stroški kot koristi), povezano predvsem z morebitnim premalo skrbnim pristopom. Če se izvaja samoocnitev samo zato, da se zadosti zahtevam predpisov, brez zadostnega razumevanja smisla te aktivnosti, so učinki lahko zelo majhni glede na porabljen čas.

Gospodarnost

Gospodarnost samoocenitve se izkaže, kadar za njeno izvedbo ni bilo povzročenih nepotrebnih stroškov. To dosežemo predvsem z dobro pripravo samoocenitve.

7. Pristop k izvedbi samoocenitve

Pri načrtovanju izvedbe samoocenitve moramo opredeliti predvsem:

- organizacijske enote, ki bodo samoocenitev izvajale,
- osebe, ki bodo pri tem sodelovale,
- način izvedbe samoocenitve,
- časovni okvir izvajanja samoocenitve.

7.1. Organizacijske enote, ki bodo samoocenitev izvajale

Določitev organizacijskih enot, ki bodo samoocenitev izvajale, bo odvisna od velikosti in organizacijske razvejanosti proračunskega uporabnika. Večji proračunski uporabniki s številnimi organizacijskimi enotami se bodo morali odločiti, na kateri ravni organizacijske strukture bodo samoocenitev izvajali. Gre za odločitev o tem, katere organizacijske enote se bodo v samoocenitev vključile. Rezultati, pridobljeni na podlagi samoocenitev na višji organizacijski ravni, bodo zahtevali manj resursov in zato bo samoocenjevanje bolj gospodarno, saj ga bo izvajalo manj organizacijskih enot. Po drugi strani pa so tako pridobljeni rezultati lahko manj realni, saj se na višjih ravneh izgubi nekaj informacij, ki bi jih prispevale organizacijske enote nižjih ravni. Za manjše proračunske uporabnike je primerna izvedba samoocenitve na najvišji organizacijski ravni, najmanjši pa je ne bodo izvajali po organizacijskih enotah, ampak na ravni celotnega proračunskega uporabnika.

Proračunski uporabniki se lahko odločijo tudi, da bodo samoocenitev izvedli po procesih, ki se pri proračunskem uporabniku odvijajo, vendar pa je za ta pristop potrebna več znanja in koordinacije.

7.2. Osebe, ki pri samoocenitvi sodelujejo:

Pri vseh proračunskih uporabnikih, razen pri tistih najmanjših (n.pr. občine s 3 zaposlenimi), kjer bo samoocenitev izvajal kar predstojnik sam, je treba poleg samih izvajalcev določiti tudi koordinatorsko osebo za samoocenitev.

Za proračunske uporabnike, ki imajo bodisi lastno notranje revizijsko službo bodisi skupno notranje revizijsko službo ali pa zunanjega izvajalca notranjega revidiranja, je najprimernejši koordinator samoocenitve notranji revizor. Notranji revizorji so namreč usposobljeni za vrednotenje vseh elementov notranjega nadzora javnih financ, zato bodo pri samoocenitvah lahko nudili ustrezno strokovno podporo. Praviloma bodo zelo intenzivno sodelovali z nasveti v zvezi z načinom izvedbe samoocenitve, s pojasnjevanjem posameznih vprašanj iz samoocenitvenega vprašalnika, z načinom vrednotenja odgovorov oziroma s poročanjem o samoocenitvi in s prevedbo rezultatov samoocenitve v Izjavo.

Pri proračunskih uporabnikih, ki nimajo vzpostavljene funkcije notranjega revidiranja, bodo morali izvajalci samoocenitve nekaj več navora vložiti v razumevanje notranjega nadzora javnih financ, v razumevanje vprašalnika in v natančno preučitev metodologije za izpolnitev Izjave. Koordinator samoocenitve bo predvsem skrbel za nemoten potek samoocenitve in zbiranje ter združevanje rezultatov samoocenitve.

Odgovorne osebe za samoocenitev bodo vodstva organizacijskih enot, pri odgovorih na posamezna vprašanja pa naj sodelujejo zaposleni, ki so s področjem ocenjevanja najbolj seznanjeni.

Za vsakega od udeležencev samoocenitve je treba jasno opredeliti njegove naloge, pooblastila in odgovornosti.

7.3. Izvedba

Upoštevajoč metodologijo za pripravo Izjave je predvidena samoocnitev s pomočjo vprašalnika. Ne glede na to, pa je priporočljivo, da se pri proračunskih uporabnikih, ki imajo vzpostavljeno funkcijo notranjega revidiranja ta način kombinira s kakšno različico samoocnitvenih delavnic oziroma sestankov. Smotrno bi namreč bilo, da pred izpolnjevanjem vprašalnika, notranji revizor organizira sestanek z izvajalci samoocenitve, na katerem bi pojasnil namen, strokovne podlage, posamezne elemente ocenjevanja in opozoril na posebnosti, ki jih je treba upoštevati pri posameznih vprašanjih. Na sestanku po izvedbi samoocenitve (izpolnitvi vprašalnika) pa je primerno predstaviti rezultate, obravnavati njihovo realnost, jih analizirati in sprejeti sklepe glede odpravljanja ugotovljenih slabosti. Lahko pa se izvede tudi samoocnitvena delavnica, na kateri notranji revizor sproti usmerja samoocenjevanje.

7.4. Časovni okvir

Časovni okvir samoocenitve pripravi njen koordinator. Pri tem mora predvsem zagotoviti vsem izvajalcem, da imajo na voljo dovolj časa za skrbno pripravo (seznanitev z vprašalnikom) in izvedbo. Primerno je, da ima posamezni ocenjevalec vsaj 5 delovnih dni časa za te aktivnosti (dejanska poraba časa bo seveda znatno manjša – približno 1 delovni dan, vendar pa je treba upoštevati, da morajo izvajalci opravljati še druge naloge s svojega delovnega področja). Poleg izvedbe v ožjem smislu je treba načrtovati tudi čas za pripravo in poročanje o rezultatih ter njihovo analizo. Glede na razmeroma veliko število udeležencev samoocenjevanja (predvsem v velikih proračunskih uporabnikih) in zato zahtevno usklajevanje časa, je primerno samoocnitev pričeti vsaj en do dva meseca pred zelenim zaključkom. Upoštevajoč dejstvo, da je proračunski uporabnik dolžan pripraviti oceno notranjega nadzora javnih financ skupaj z zaključnim računom do konca februarja tekočega leta za preteklo leto bi bil skrajni čas za začetek samoocenjevanja konec januarja. Vendar pa tako pozna izvedba zaradi več razlogov ni priporočljiva. Najprej - samoocnitev se nanaša na delovanje notranjega nadzora v določenem letu, zato jo je najbolje tudi izvesti v tem letu, saj se na ta način zagotovi bolj realne rezultate. V enem mesecu namreč lahko pride tudi na tem področju do sprememb in obstaja tveganje, da bi se ocene nanašale na trenutno situacijo namesto na preteklo leto. Glede na možne spremembe v letu, je torej najbolje samoocnitev izvesti konec leta, meseca decembra, ko lahko upoštevamo vse izboljšave, ki so bile tekom leta na področju notranjega nadzora javnih financ uveljavljene. Priporočljivo pa je tudi, da se najprej izvede preliminarna samoocnitev, ki poteka na enak način kot končna samoocnitev, namenjena pa je predvsem identifikaciji tistih področij, ki jih je mogoče do konca leta še izboljšati. Na ta način bo proračunski uporabnik v Izjavi lahko izkazal boljše ocene. Dvakratna samoocnitev ne bo zahtevala dvojnih resursov za izvedbo, saj se bo končna samoocnitev razlikovala od preliminarne samo na tistih področjih, kjer so bile izvedene spremembe. Večji del preliminarne samoocenitve bo torej uporaben tudi za končno.

7.5. Izpolnjevanje vprašalnika

Samoocnitveni vprašalnik in navodila za njegovo izpolnjevanje sta sestavna dela metodologije za pripravo Izjave. Vprašalnik je splošen zato, da je primeren za vse

proračunske uporabnike. Za samoocenitvene vprašalnike sicer velja, da naj bi bili čimbolj prilagojeni organizaciji oziroma organizacijski enoti, ki samoocenitev izvaja. Zato menim, da bi lahko tisti proračunski uporabniki, ki razpolagajo z več znanja s področja samoocenjevanja notranjega nadzora javnih financ, vprašalnik prilagodili svojim potrebam, če se jim to zdi potrebno. Prilagoditev bi bila lahko samo v okvirih COSO modela, saj sicer ne bi bilo mogoče prevesti rezultatov samoocenitve v Izjavo. Tudi pri prilagoditvah pa je potrebno, z navajanjem ustreznih podlag za oceno, zagotoviti njihovo preverljivost. Prav tako ni mogoče spreminjati ocenjevalne lestvice. Prilagoditve bi se tako lahko nanašale predvsem na dodatna oziroma bolj opredeljena vprašanja za posamezne elemente COSO modela.

Vprašalnik predvideva za odgovore na posamezna vprašanja možnosti, ki merijo stopnjo uveljavitve posamezne (kontrolne) aktivnosti v organizacijski enoti oziroma pri proračunskem uporabniku:

- DA-na celotnem poslovanju,
- DA-na pretežnem delu poslovanja,
- DA-na posameznih področjih poslovanja,
- NE-vedene so začetne aktivnosti,
- NE.

Metodologija ne predpisuje podrobneje, kdaj se uporabi katero od navedenih ocen, odločitev o tem je prepuščena proračunskemu uporabniku. S tem v zvezi so že bili podani tudi nekateri predlogi. Kot možno merilo je predlagan obseg finančnih sredstev po naslednji lestvici¹⁰:

Pokritost z notranjim nadzorom	Ocenitev
na celotnem poslovanju	več kot 90% poslovanja
na pretežnem delu poslovanja	od 40% do 90% poslovanja
na posameznih področjih poslovanja	do 40% poslovanja
še ni vzpostavljeno, pričeli smo s prvimi aktivnostmi	0% poslovanja
še ni vzpostavljeno	0% poslovanja

Priporočljivo je, da se samoocenitveni vprašalnik pripravi za uporabo v praksi tako, da se doda še en stolpec, v katerem ocenjevalci označijo tista vprašanja, ki za določeno organizacijsko enoto niso primerna (N/P). V vprašalniku so namreč tudi vprašanja, kjer so kontrole urejene skupno za celotnega proračunskega uporabnika (n.pr. vprašanje 1.1. Ali obstaja utečen postopek, ki zagotavlja, da so vsi zaposleni seznanjeni s kodeksom ravnanja javnih uslužbencev?) oziroma vprašanja, ki se v pretežni meri nanašajo na eno organizacijsko enoto (vprašanje 3.7. Ali računovodski sistem vključuje ustrezne računovodske kontrole?). Pri pripravi samoocenitve je zato primerno vnaprej opredeliti vprašanja, ki bodo ocenjena samo na ravni proračunskega uporabnika in vprašanja, ki se nanašajo samo na določene organizacijske enote in s tem ustrezno seznaniti izvajalce.

7.6. Vrednotenje rezultatov in njihova prevedba v Izjavo

Razen v primerih zelo majhnih proračunskih uporabnikov, kjer bo samoocenitev potekala samo za proračunskega uporabnika kot celoto (ne po organizacijskih enotah), bo potrebno rezultate samoocenitev posameznih organizacijskih enot združiti v oceno za proračunskega uporabnika. To je najlažje tako, da vsaki od možnih ocen iz vprašalnika pripišemo ustrezno

¹⁰ Biserka Pogačar: Notranji nadzor pri proračunskih uporabnikih, gradivo za seminar Notranje revidiranje v zdravstvenih organizacijah, LM Veritas, marec 2006, str.13.

vrednost. Ker gre za petstopenjsko lestvico bodo to ocene od 1 do 5, tako da bo odgovoru NE pripisana vrednost 1, odgovoru DA-na celotnem poslovanju pa vrednost 5. Za vsakega od 5 elementov bo treba izračunati povprečno oceno za posamezno organizacijsko enoto in za celotnega proračunskega uporabnika. Pri tem se postavlja vprašanje, ali ima lahko vsaka organizacijska enota enako težo pri izračunu povprečja, ali bi bili rezultati bolj realni, če bi ocenam organizacijskih enot pripisali ustrezne uteži. Ta odločitev je prepuščena proračunskemu uporabniku, dejstvo pa je, da je za vse organizacijske enote pomembno, da imajo vzpostavljen notranji nadzor in da slabosti v manjših organizacijskih enotah zaradi medsebojne povezanosti vplivajo tudi na večje, zato naj bi bilo pripisovanje večjega pomena posameznim enotam bolj izjema kot pravilo. Pri prevedbi rezultatov samoocenitve v Izjavo se bomo srečali z vprašanjem, v katero od petih stopenj uvrstiti decimalna števila, ki bodo nastala pri izračunu povprečij. Možnosti je več - n.pr.:

DA-na celotnem poslovanju	5,0	4,5 do 5,0
DA-na pretežnem delu poslovanja	4,0 do 4,9	3,5 do 4,4
DA-na posameznih področjih poslovanja	3,0 do 3,9	2,5 do 3,4
NE-uvvedene so začetne aktivnosti	2,0 do 2,9	1,6 do 2,4
NE	1,0 do 1,9	1,0 do 1,5

Predlagam uporabo drugega stolpca, vsekakor pa bi bilo smiselno, da vsi proračunski uporabniki uporabljajo enako lestvico, kar bi lahko zagotovil Urad za nadzor proračuna z ustreznimi usmeritvami.

Pri prevedbi rezultatov samoocenitvenega vprašalnika v izjavo morajo biti proračunski uporabniki pozorni na dejstvo, da je enega od petih elementov ocenjevanja – upravljanje s tveganji – treba v Izjavi oceniti razčlenjenega na dva dela: na oceno ciljev in na oceno tveganj.

7.7. Dokumentiranje samoocenitve in poročanje o rezultatih

Izpolnjeni vprašalniki predstavljajo osnovno dokumentacijo izvedene samoocenitve. To je tudi podlaga za ugotovitev morebitnih slabosti in aktivnosti, potrebnih za odpravo teh slabosti. Za notranje revizorje bodo rezultati samoocenitev v pomoč pri pripravi revizijske ocene tveganj, ki je podlaga za pripravo strateških in letnih načrtov notranjega revidiranja.

8. Zaključek

Proračunski uporabniki bodo kot podlago za izpolnitev Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ najbolj pogosto uporabili samoocenitev. Izvedli jo bodo na podlagi samoocenitvenega vprašalnika in navodil za njegovo izpolnjevanje, ki so sestavni del metodologije za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ. V samoocenitev bo vključenih razmeroma veliko zaposlenih in predvsem vodij različnih ravni organizacijske strukture, ki bodo na ta način pridobili znanja v zvezi z notranjim kontroliranjem oziroma upravljanjem s tveganji in zavedanje o nujnosti dobrega delovanja teh procesov. Še posebej je pomembno, da uvajanje oziroma izboljševanje teh procesov podpira predstojnik proračunskega uporabnika, ki je tudi podpisnik Izjave, saj je v skladu z zakonom o javnih

financah odgovoren za delovanje notranjega nadzora javnih financ v proračunskem uporabniku.

Pri tistih proračunskih uporabnikih, ki imajo vzpostavljeno funkcijo notranjega revidiranja, bo pomembno strokovno podporo samoocentivi lahko nudil notranji revizor, ki pa v nobenem primeru ne more in ne sme prevzeti odgovornosti za vzpostavitev in delovanje notranjega kontroliranja oziroma upravljanja s tveganji.

9. Literatura in viri

Biserka Pogačar: Notranji nadzor pri proračunskih uporabnikih, gradivo za seminar Notranje revidiranje v zdravstvenih organizacijah, LM Veritas, marec 2006, str.13;

Vesna Urankar: Samoocenjevanje notranjih kontrol, Revizor št. 6/2003;

A perspective on Control Self-Assessment, Professional Practices Pamphlet 98-2, The Institute of Internal Auditors, 1998, str. 5;

Enterprise risk management – Integrated framework, COSO The Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission, September 2004, str. 5, 6.

Internal Control - Integrated Framework Executive Summary,
http://www.coso.org/publications/executive_summary_integrated_framework.htm;

Metodologija za pripravo Izjave o oceni notranjega nadzora javnih financ k Navodilu o pripravi zaključnega računa državnega in občinskega proračuna ter metodologije za pripravo poročila o doseženih ciljih in rezultatih neposrednih in posrednih uporabnikov proračuna, Uradni list RS, št. 12/01 in spletna stran Urada za nadzor proračuna;

Zakon o javnih financah, Ur.l. RS št., 79/99, 124/00, 79/01 in 30/02.